

---

## CONSULENZA TRIBUTARIA E SOCIETARIA

Milano, 20 Gennaio 2015

A tutti i Clienti dello Studio  
LORO SEDI

Circolare N. 2/2015

**Oggetto: LEGGE DI STABILITA' 2015 (LEGGE N. 190/2014) - NOVITA' FISCALI IN  
TEMA DI IMPOSTE DIRETTE PER LE IMPRESE, PROFESSIONISTI ED ENTI NON  
COMMERCIALI**

### INDICE

1) Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.....	2
2) La "patent box".....	3
3) La ritenuta fiscale sui bonifici per oneri deducibili e detrazioni.....	4
4) Il regime fiscale agevolato per imprenditori individuali e lavoratori autonomi ("nuovo regime dei minimi").....	5
4.1) <i>condizioni di accesso</i> .....	5
4.2) <i>fattispecie escluse</i> .....	7
4.3) <i>esoneri ed obblighi relativi agli adempimenti ai fini iva</i> .....	8
4.4) <i>imposte sui redditi</i> .....	8
4.5) <i>cause di cessazione</i> .....	10
5) La deducibilità delle erogazioni liberali alle onlus.....	10
6) La quota imponibile degli utili degli enti non commerciali.....	11
7) La deducibilità dei costi black list.....	11

# Studio Colella Associato

Con la presente circolare sottoponiamo alla Vostra attenzione alcune delle principali novità fiscali introdotte dalla Legge di Stabilità 2015 (L. n. 190/2014) per le imprese, professionisti ed enti non commerciali.

## ***1) IL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO***

La Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) riconosce un credito d'imposta a tutte le imprese – a prescindere dalla forma giuridica, dal settore economico di operatività e dal regime contabile adottato – che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.**

L'agevolazione è pari al 25% delle spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015, ovvero nel minor periodo dalla costituzione.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino ad un massimo annuale di euro 5.000.000 per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad euro **30.000**. In particolare, sono considerate **ammissibili**, ai fini della concessione del credito d'imposta, le seguenti **attività di ricerca e sviluppo**:

- a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità **l'acquisizione di nuove conoscenze** sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
- b) **ricerca pianificata o indagini critiche** miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale;
- c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. Può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, pianificazione e documentazione concernenti **nuovi prodotti, processi e servizi**: tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale, e la **realizzazione di prototipi** utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati ad esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e convalida;
- d) **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

**Non si considerano attività di ricerca e sviluppo** le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Ai fini della **determinazione del credito d'imposta** sono ammissibili le spese relative a:

- a) **personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo ammissibili**, come sopra elencate, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la

# Studio Colella Associato

classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato **D.L. n. 145/2013**;

- b) **quote di ammortamento** delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con Decreto Ministeriale, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) **spese relative a contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative;
- d) **competenze tecniche e private industriali** relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, ad una topografia di prodotto a semiconduttori o ad una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Per le spese relative alle lettere a) e c), il credito d'imposta spetta nella misura del 50% delle stesse. Il credito d'imposta deve essere indicato nel modello Unico, non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile Irap e non rileva ai fini della determinazione dei rapporti di indeducibilità, è utilizzabile in compensazione e non è soggetto ai limiti di utilizzazione dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, e al limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili. L'Agenzia delle Entrate procede ai relativi controlli sulla base della documentazione contabile, allegata al bilancio, certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dall'organo sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali: le imprese non soggette a revisione legale dei conti, prive di un organo di controllo, devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti.

Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000.

Qualora, a seguito dei controlli, l'Agenzia delle Entrate accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.

Un successivo Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con quello dello sviluppo economico, provvederà a definire le ulteriori modalità applicative, nonché quelle di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, e i criteri di restituzione del credito d'imposta di cui l'impresa ha fruito indebitamente.

## **2) LA "PATENT BOX"**

Per "patent box" si intende un sistema di detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni "intangibili" (opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi di impresa, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico). L'art. 1, co. 37- 45, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha stabilito che **le società e gli enti, titolari di reddito d'impresa, compresi quelli non residenti nel territorio dello Stato** – ma con i quali è in vigore una convenzione contro la doppia imposizione, e vi è un effettivo scambio di informazioni – possono optare per l'applicazione di uno speciale regime di imposizione, se svolgono attività di ricerca e sviluppo.

## Studio Colella Associato

L'agevolazione consiste **nell'esclusione dal reddito complessivo del 50%** (30% nel 2015 e 40% nel 2016) dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, processi, formule ed informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

In caso di **utilizzo diretto** dei beni immateriali indicati, il contributo economico degli stessi alla produzione del reddito complessivo beneficia **dell'esclusione da tassazione**, a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo con l'Agenzia delle Entrate. In tali ipotesi, la procedura di *ruling* ha ad oggetto la determinazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercorse con società che – direttamente o indirettamente – controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, l'agevolazione spetta a condizione che gli stessi siano determinati sulla base di un **apposito accordo**.

**Le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali sono escluse dal reddito complessivo**, se almeno il 90% del corrispettivo dell'alienazione è reinvestito – prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione – nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali. **La quota di reddito agevolabile** è determinata sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e i costi complessivi affrontati per produrre tale elemento patrimoniale. **L'opzione ha efficacia per cinque periodi d'imposta, è irrevocabile, e rileva anche ai fini Irap.**

Un successivo Decreto Ministeriale definirà le relative modalità attuative.

### **3) LA RITENUTA FISCALE SUI BONIFICI PER ONERI DEDUCIBILI E DETRAZIONI**

L'art. 1, co. 657, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha **incrementato dal 4% all'8%** la misura della ritenuta fiscale d'acconto applicata, da banche e Poste Italiane S.p.a., all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta. A questo proposito, si ricorda che la **non completa compilazione** del bonifico bancario/postale pregiudica, in maniera definitiva, il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane S.p.a. dell'obbligo di operare tale ritenuta all'atto dell'accredito del pagamento. Per questa ragione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso in cui nel bonifico di pagamento per interventi di recupero edilizio non siano indicati gli estremi della norma per il bonus, il codice fiscale e la partita Iva dei soggetti interessati, **l'agevolazione non spetta**.

Tuttavia, al fine di poter **rimediare alla decadenza dalla detrazione**, il contribuente può procedere alla ripetizione del pagamento al beneficiario, mediante **l'esecuzione di un nuovo bonifico** bancario/postale nel quale siano riportati, in maniera corretta, i dati richiesti (estremi della norma per il bonus, il codice fiscale e la partita Iva dei soggetti interessati), in modo da consentire alle banche o a Poste Italiane S.p.a. di operare la ritenuta dell'8% (4% sino al 31 dicembre 2014, ovvero prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2015). Nel caso in cui la ripetizione del pagamento avvenga nell'anno successivo a quello di effettuazione dell'originario pagamento (errato), l'applicazione della ritenuta e la detrazione "slitta" di un

# Studio Colella Associato

periodo d'imposta, poiché l'agevolazione spetta a partire dall'anno in cui il pagamento è avvenuto in maniera corretta. Per effetto del nuovo pagamento, inoltre, le parti potranno definire le modalità di restituzione dell'importo originariamente pagato.

## 4) IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER IMPRENDITORI INDIVIDUALI E LAVORATORI AUTONOMI ("NUOVO REGIME DEI MINIMI")

### 4.1) CONDIZIONI DI ACCESSO

L'art. 1, co. 54-89, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha stabilito che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano un regime forfetario, se nell'anno precedente:

- hanno conseguito ricavi, o percepiti compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ai limiti indicati nell'allegato 4 della Legge di Stabilità 2015 (riportati in Tabella 4.1), diversi a seconda del codice Ateco (senza considerare l'adeguamento agli studi di settore). Nel caso di esercizio contemporaneo di attività con codice Ateco differente, si assume il livello più elevato dei ricavi/compensi relativi alle diverse attività esercitate. Qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non deve essere superiore ai predetti limiti massimi di ricavi e compensi previsti per l'accesso al regime fiscale agevolato;

**Tabella 4.1**

Gruppo di settore	Codice attività Ateco 2007	Limite dei ricavi/compensi	Coefficiente di redditività
Industrie alimentari e delle bevande	10-11	35.000	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, 46.2, 46.3, 46.4, 46.5, 46.6, 46.7, 46.8, 46.9, 47.1, 47.2, 47.3, 47.4, 47.5, 47.6., 47.7. 47.9	40.000	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	30.000	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82-47.89	20.000	54%
Costruzioni e attività immobiliari	41-42-43-68	15.000	86%
Intermediari del commercio	46.1	15.000	62%

# Studio Colella Associato

Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	55-56	40.000	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	64, 65, 66, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 85, 86, 87 e 88	15.000	78%
Altre attività economiche	01, 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 36, 37, 38, 39, 49, 50, 51, 52, 53, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 84, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 e 99	20.000	67%

- hanno sostenuto **spese** per un ammontare complessivamente **non superiore ad euro 5.000 lordi** per lavoro accessorio (prestazioni occasionali), per lavoratori dipendenti, collaboratori, anche assunti a progetto, compresi gli utili erogati ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro, e le spese per prestazioni di lavoro (vd. Tabella 4.2);
- il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera euro 20.000. A tale fine, devono essere considerati i beni in leasing (costo sostenuto dal concedente), quelli in locazione, noleggio o comodato (valore normale), nonché quelli ad uso promiscuo (assunti per il 50% del loro importo). Non rilevano i beni di costo unitario non superiore ad euro 516,46 e neppure gli immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione (vd. Tabella 4.2);
- i redditi conseguiti dall'attività di impresa o professione devono essere superiori rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente o assimilati; tale verifica non è effettuata se il rapporto di lavoro è cessato o la somma complessiva di tali proventi non supera i 20.000 € (vd. Tabella 4.2);

**Tabella 4.2**

<b>Requisito</b>	<b>Limite</b>	<b>Periodo di verifica</b>
Ricavi o compensi	euro 15.000 – euro 40.000, a seconda dell'attività	Anno precedente
Spese per lavoro dipendente ed assimilato	euro 5.000	Anno precedente
Beni strumentali	euro 20.000 al lordo degli ammortamenti	Anno precedente
Redditi di lavoro dipendente ed assimilato	Inferiori a quelli d'impresa o lavoro autonomo (salvo esonero per cessazione o ammontare complessivo)	Anno precedente

Le persone fisiche che avviano un'attività di impresa, arte o professione possono accedere al regime forfetario comunicando – nella **dichiarazione di inizio attività** di presumere la sussistenza dei predetti requisiti.

**4.2) FATTISPECIE ESCLUSE**

L'accesso al regime è **precluso, a prescindere dalla sussistenza dei precedenti requisiti a:**

- persone fisiche che si avvalgono dei **regimi speciali Iva** oppure di quelli **forfetari di determinazione del reddito** quali:
  1. Agricoltura e attività connesse e pesca
  2. Vendita sali e tabacchi
  3. Commercio di fiammiferi
  4. Editoria
  5. Gestione di servizi di telefonia pubblica
  6. Rivenditori di documenti di trasporto pubblico e sosta
  7. Intrattenimenti, giochi ed altre attività
  8. Agenzie di viaggio e turismo
  9. Agriturismo
  10. Vendite a domicilio
  11. Rivendita di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione
  12. Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione
- soggetti non residenti, ad eccezione di quelli residenti in Stati dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo con adeguato scambio di informazioni, che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo;
- **soggetti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati**, di terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi;
- esercenti attività d'impresa, arte o professione che **partecipano** –contemporaneamente all'esercizio dell'attività – **a società di persone, associazioni o s.r.l. "trasparenti"**.

#### **4.3) ESONERI ED OBBLIGHI RELATIVI AGLI ADEMPIMENTI AI FINI IVA**

Ai fini **Iva**, il contribuente soggetto al nuovo regime forfetario:

- non esercita la rivalsa dell'imposta;
- alle **cessioni intracomunitarie** si applica la disciplina relativa alle cessioni intracomunitarie non imponibili;
- agli acquisti intracomunitari si applica la disciplina che regola le fattispecie che non costituiscono acquisti intracomunitari;
- l'art. 38, co. 5, lett. c), del D.L. n. 331/1993;
- alle **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti**, o rese ai medesimi, si applica la disciplina relativa alla territorialità delle prestazioni di servizi;
- alle **importazioni, esportazioni ed operazioni assimilate** applica le disposizioni del Decreto Iva. È, tuttavia, preclusa la possibilità di acquistare senza applicazione dell'Iva con dichiarazione d'intento;
- non può esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva assolta, dovuta oppure addebitata per le suddette operazioni;
- è **esonerato dal versamento dell'Iva** e da tutti gli obblighi previsti dal Decreto Iva, ad eccezione di quelli di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti;
- è obbligato, per le operazioni per le quali è **debitore d'imposta**, ad emettere la fattura oppure integrarla – con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta – e a versare la corrispondente Iva entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- nel caso di **passaggio dal regime ordinario a quello forfetario**, deve effettuare la **rettifica della detrazione**, nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario. Nell'ipotesi di passaggio, anche per opzione, **dal regime forfetario alle regole ordinarie** è operata un'analogia **rettifica della detrazione** nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie;
- nell'**ultima liquidazione relativa all'anno in cui è applicata l'Iva**, deve computare anche l'Iva "per cassa non ancora esigibile", così come quella non ancora detraibile.

L'**eccedenza detraibile** emergente dalla dichiarazione presentata dai contribuenti che applicano il regime forfetario, relativa all'**ultimo anno in cui l'Iva è applicata nei modi ordinari**, può essere **chiesta a rimborso oppure utilizzata in compensazione**.

#### **4.4) IMPOSTE SUI REDDITI**

Ai fini delle **imposte sui redditi**, il contribuente in regime forfetario:

- rilascia al sostituto d'imposta una dichiarazione in cui attesta che i propri ricavi e



## Studio Colella Associato

compensi **non sono soggetti a ritenuta d'acconto**;

- determina l'**imponibile** applicando ai ricavi o compensi percepiti il relativo **coefficiente di redditività**, indicato nell'allegato 4 della Legge di Stabilità 2015, in base al codice Ateco di riferimento;
- **deduce**, dal reddito così determinato, i **contributi previdenziali** versati in base a disposizioni di legge. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente;
- considera il predetto reddito ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e della determinazione dei contributi, per i quali non trova applicazione il minimo di imponibile (previa apposita comunicazione telematica);
- **riduce il reddito di un terzo nel periodo d'imposta dell'avvio della nuova attività**, e nei due successivi, purché **nei tre anni precedenti non abbia svolto attività d'impresa, artistica o professionale**, e che la nuova attività non sia la prosecuzione di una passata attività di lavoro autonomo o dipendente, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni. Tale regime è applicabile anche ai soggetti che si avvalgono al **regime delle nuove iniziative produttive** o dei **nuovi contribuenti minimi**, per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato;
- assoggetta il reddito imponibile al **tributo del 15%**, sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali, dell'Irap. Nel caso di **imprese familiari**, l'**imposta sostitutiva**, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è **dovuta dall'imprenditore**: i **contributi previdenziali** versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero – se non fiscalmente a carico – qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, **si deducono dal reddito da assoggettare ad imposta sostitutiva**. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo.
- applica le disposizioni sui versamenti Irpef;
- è **escluso dagli studi di settore**;
- è esonerato dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritte contabili, fermo restando il dovere di conservazione dei documenti emessi e ricevuti;
- **non è tenuto ad effettuare la ritenuta alla fonte**, ma nella dichiarazione dei redditi deve comunque indicare il codice fiscale di ogni percettore di redditi al quale non è stata applicata la ritenuta.

Il contribuente in regime forfetario **può optare per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi**: l'opzione, valida **per almeno un triennio**, deve essere comunicata con la **prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata**. Decorso il triennio minimo di efficacia, l'opzione rimane valida per ciascun anno successivo, sino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

#### **4.5) CAUSE DI CESSAZIONE**

Il **regime forfetario cessa** a partire dall'anno successivo in cui sono venuti meno i relativi requisiti di accesso, oppure si verifica una causa di esclusione.

Il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario, e viceversa, non può comportare salti o duplicazione di imposizione: ad esempio, nel caso di **passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario ad uno disciplinato dal regime ordinario**, i ricavi e i compensi che – in base alle regole del regime forfetario – hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi. Diversamente, i ricavi e i compensi che, sebbene di **competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario**, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario a quello forfetario.

Nel caso di **passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario ad uno disciplinato da un diverso regime**, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nell'ipotesi di **cessione**, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale **plusvalenza o minusvalenza**, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

**I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti** a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir, che dispongono o consentono il rinvio, **partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime**: analoghe disposizioni si applicano ai fini della base imponibile Irap.

Le **perdite fiscali** generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva, secondo le **regole ordinarie** stabilite dal Tuir.

A seguito dell'introduzione delle disposizioni in commento, sono abrogati, dal 1° gennaio 2015, i seguenti regimi fiscali agevolati:

- il regime delle nuove iniziative imprenditoriali;
- il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità;
- il precedente regime dei minimi (**coloro che si avvalevano di questo regime nel 2014 possono continuare ad avvalersene sino alla naturale scadenza**).

#### **5) LA DEDUCIBILITÀ DELLE EROGAZIONI LIBERALI ALLE ONLUS**

L'art. 1, co. 137, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha incrementato **da euro 2.065 ad euro 30.000** il limite massimo delle erogazioni liberali, che attribuiscono il diritto al contribuente alla detrazione (26%), a beneficio delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni,

## Studio Colella Associato

comitati ed enti individuati con D.P.C.M., nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Il medesimo incremento è stabilito **per le società e gli enti commerciali residenti**, per effetto del quale sono deducibili ai fini Ires le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore ad **euro 30.000** (e non più euro 2.065,83) o al **2% del reddito d'impresa dichiarato**, a favore delle Onlus, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con D.P.C.M., nei Paesi non appartenenti all'OCSE.

Tali novità normative si applicano a partire **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014**.

### **6) LA QUOTA IMPONIBILE DEGLI UTILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

L'art. 1, co. 655, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) ha stabilito che gli **utili percepiti dagli enti non commerciali – non necessariamente nell'esercizio d'impresa –** concorrono alla formazione del reddito imponibile **nella misura del 77,74% (e non più del 5%)**. **Il legislatore ha, pertanto, stabilito un livello di tassazione sostanzialmente analogo a quello gravante sulla persona fisica, non imprenditore, titolare di una partecipazione qualificata.**

La novità normativa si applica agli **utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014**: è riconosciuto un credito tributario pari alla maggiore Ires dovuta, nel solo periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2014, per effetto della modifica operata dalla Legge di Stabilità 2015.

**Tale credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° gennaio 2014, non concorre alla formazione del reddito, né ai fini della determinazione della base imponibile Irap e non rileva ai fini dei rapporti di deducibilità disciplinati dal TUIR.**

### **7) LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI BLACK LIST**

La normativa fiscale dispone che non siano ammessi in deduzione dal reddito d'impresa le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al D.M., salvo che sia provata la sussistenza di specifiche esimenti.

La non ancora intervenuta pubblicazione del predetto provvedimento ha sinora comportato il mantenimento dell'obbligo di individuazione degli **operatori black list** sulla base di Decreto Ministeriale; si attende tuttavia, come previsto dalla Legge di Stabilità 2015 art. 1, co. 678, la riduzione dell'elenco degli Stati black list, in quanto è stato previsto che il Ministero Economia e Finanze stili una nuova lista considerando black list solo i paesi che non scambino comunicazioni fiscali con l'Italia, indipendentemente dall'aliquota di tassazione privilegiata. La disposizione rileva soprattutto per le imprese di spedizione internazionale, tenuto conto che la deducibilità dei costi con operatori residenti nei paesi black list è vincolata a gravosi adempimenti.

La pubblicazione del provvedimento contemplato dalla Legge n. 190/2014, tra l'altro, potrebbe comportare l'esclusione dal novero dei Paesi black list di alcuni **Stati o territori a fiscalità privilegiata, ma coi quali sussiste un adeguato scambio di informazioni** quali:

## Studio Colella Associato

- Emirati Arabi Uniti;
- Ecuador;
- Filippine;
- Isole Mauritius;
- Singapore.

Si segnala, inoltre, che la pubblicazione dell'emanando Decreto Ministeriale, previsto dalla Legge di Stabilità 2015, avrà rilevanza **esclusivamente ai fini della deducibilità dei costi** relativi ad operazioni intercorse con soggetti domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata: **non avrà, invece, alcuno effetto sull'obbligo di comunicazione annuale**, a cura dei soggetti passivi Iva. Conseguentemente, le operazioni intercorse con **soggetti domiciliati nei citati Paesi con adeguato scambio di informazioni** – Emirati Arabili Uniti, Ecuador, Filippine, Isole Mauritius e Singapore, che dovrebbero essere espunti dall'emanando Decreto Ministeriale – continueranno ad essere soggette all'obbligo di comunicazione annuale.

\* \* \*

Restando a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento, è gradita l'occasione per porgere i nostri più cordiali saluti.

Studio Colella Associato

